

Superior Tribunal de Justiça

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.634.445 - MG
(2015/0060013-8)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
EMBARGANTE : INSTITUTO DE PATOLOGIA JOSE CARLOS CORREA
LTDA - EPP E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : ANDRÉ LEMOS PAPINI - MG062999
DENIZE DE CASTRO PERDIGÃO - MG080726
RAFAEL DE LACERDA CAMPOS - MG074828
EDUARDO ARRIEIRO ELIAS - MG096410
FABIANA DINIZ ALVES - MG098771
NATALIA DINIZ FELISBERTO E OUTRO(S) - MG148019
MATEUS FELIPE MAIA FREIRE DINIZ - MG163830
NAYDER ROMMEL DE ARAUJO GODOI E OUTRO(S) -
MG153261
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE POÇOS DE CALDAS
ADVOGADO : MARIO MARQUES DE OLIVEIRA E OUTRO(S) -
MG055836N
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MEDICINA DIAGNÓSTICA -
ABRAMED
ADVOGADOS : FÁBIO FERREIRA CUNHA - RS038611
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO E OUTRO(S) - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE
FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA - RJ081438

RELATÓRIO

1. Trata-se de Embargos de Divergência opostos pelo INSTITUTO DE PATOLOGIA JOSÉ CARLOS CORREA LTDA.-EPP E FILIAIS contra acórdão proferido pela 2a. Turma desta Corte, relatado pelo eminente Ministro OG FERNANDES, e cuja ementa proclama:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ISS. COLETA DE MATERIAL EM POSTO E REMESSA PARA ANÁLISE LABORATORIAL EM UNIDADE SITUADA EM OUTRO MUNICÍPIO. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça possui firme posicionamento de que o município competente para o recolhimento do ISS, [...] a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada [...] (REsp 1.060.210/SC, Rei. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe 5/3/2013).

Superior Tribunal de Justiça

2. Para afastar o entendimento a que chegou a Corte a quo, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar se a filial analisa ou não o material biológico colhido, como se pretende neste feito, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em recurso especial por óbice da Súmula 7/STJ: A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

3. Esta Corte também já se posicionou no sentido de que o ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, á minguada da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo (REsp 1.439.753/PE, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Rel. p/ acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 6/11/2014, DJe 12/12/2014).

4. Agravo interno a que se nega provimento (fls. 377).

2. Sustenta a parte embargante que este julgado teria divergido, apesar de adotá-lo como fundamento, do aresto proferido pela egrégia 1a. Seção no REsp. 1.060.210/SC, de minha relatoria, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, tendo em vista que teria sido realizada uma interpretação equivocada do julgado paradigma. Eis a ementa:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA

Superior Tribunal de Justiça

VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

Superior Tribunal de Justiça

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 90. do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que:

Superior Tribunal de Justiça

(a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ (REsp. 1.060.210/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 5.3.2013).

3. O alegado dissenso pretoriano envolveria a discussão sobre a competência para a cobrança do ISSQN, no caso em tela, referente à prestação de serviços de exames laboratoriais e de análise clínica, havendo questionamento entre o Município da coleta do material biológico e a Municipalidade da sede do laboratório onde são realizadas as análises clínicas e o diagnóstico.

4. Assim, aduz que, enquanto o acórdão embargado estabeleceu a competência territorial para a cobrança do ISSQN do Município onde ocorre a atividade-meio (a coleta do material biológico), o acórdão paradigma, julgado sob o regime dos repetitivos, firmou entendimento contrário, de que a competência territorial para a cobrança do ISSQN deve ser estabelecida na localidade onde ocorre a atividade-fim que, no caso presente, seria o Município onde se dão a análise clínica e o diagnóstico.

5. Requer sejam os Embargos de Divergência providos, a fim de que prevaleça a tese indicada no paradigma.

6. Admitidos os Embargos de Divergência (fls. 497/503), não houve apresentação de impugnação pela parte embargada.

7. O Ministério Público Federal opinou pelo não conhecimento da divergência, e, se acaso for superado esse óbice, que seja desprovido, conforme parecer colacionado às fls. 511/516.

8. Por decisão de fls. 648/649, foi deferido o ingresso no presente feito da Associação Brasileira de Medicina Diagnóstica-ABRAMED, na qualidade de *amicus curiae*.

9. Em 19.10.2020, realizou-se audiência pública para o fim de se ter elementos para esclarecimento do tema, no ponto de vista tributário e prático-fiscal.

10. É o breve relatório.



Superior Tribunal de Justiça

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.634.445 - MG
(2015/0060013-8)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

EMBARGANTE : INSTITUTO DE PATOLOGIA JOSE CARLOS CORREA
LTDA - EPP E FILIAL(IS)

ADVOGADOS : ANDRÉ LEMOS PAPINI - MG062999

DENIZE DE CASTRO PERDIGÃO - MG080726

RAFAEL DE LACERDA CAMPOS - MG074828

EDUARDO ARRIEIRO ELIAS - MG096410

FABIANA DINIZ ALVES - MG098771

NATALIA DINIZ FELISBERTO E OUTRO(S) - MG148019

MATEUS FELIPE MAIA FREIRE DINIZ - MG163830

NAYDER ROMMEL DE ARAUJO GODOI E OUTRO(S) -
MG153261

EMBARGADO : MUNICÍPIO DE POÇOS DE CALDAS

ADVOGADO : MARIO MARQUES DE OLIVEIRA E OUTRO(S) -
MG055836N

INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MEDICINA DIAGNÓSTICA -
ABRAMED

ADVOGADOS : FÁBIO FERREIRA CUNHA - RS038611

GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452

PAULO CAMARGO TEDESCO E OUTRO(S) - SP234916

ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766

INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE
FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA - RJ081438

VOTO VENCIDO

1. Os Embargos de Divergência objetivam espantar a adoção de teses diversas para casos semelhantes; sua função precípua é a de uniformizar a jurisprudência interna do Tribunal, de modo a retirar antinomias entre julgamentos sobre questões ou teses submetidas à sua apreciação _ mormente as de mérito contribuindo para a segurança jurídica, princípio tão consagrado pela filosofia moderna do Direito e desejado pelos seus operadores.

2. No caso ora em exame, questiona-se a legitimidade ativa para se exigir o ISS na hipótese em que o Contribuinte possui estabelecimentos em mais de uma localidade, havendo fracionamento das etapas do serviço, pois o material biológico é colhido em determinado município e a análise clínica é realizada em outro, em que há unidade econômica ou profissional capaz de perfectibilizar o serviço.

3. O acórdão embargado foi proferido pela douta 2a. Turma do STJ, no julgamento do REsp. 1.634.445/MG, da relatoria do eminente Ministro OG FERNANDES, que, apesar de fazer referência ao não conhecimento do Apelo

Superior Tribunal de Justiça

Nobre diante do óbice da Súmula 7/STJ, adentrou mérito da controvérsia, para reconhecer que *o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo* (fls. 382)

4. Também no acórdão paradigma, proferido pela 1a. Seção do STJ nos autos do REsp. 1.060.210/SC, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/1973, a questão de fundo apreciada refere-se ao Município competente para a cobrança do ISS quando há segregação das etapas do serviço, que são perctibilizados no local em que se demonstre haver unidade econômica ou profissional com poderes decisórios suficientes à realização do serviço.

5. Logo, em ambos os casos, a controvérsia apresentada ao STJ diz respeito à municipalidade competente para a cobrança do ISS, nos casos em que o contribuinte possua estabelecimentos em mais de uma localidade e fracione a prestação dos serviços.

6. Para efeito de melhor comparação visual, transcrevo abaixo as ementas dos acórdãos recorrido e paradigma, respectivamente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ISS. COLETA DE MATERIAL EM POSTO E REMESSA PARA ANÁLISE LABORATORIAL EM UNIDADE SITUADA EM OUTRO MUNICÍPIO. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça possui firme posicionamento de que o município competente para o recolhimento do ISS, [...] a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada [...] (REsp 1.060.210/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe 5/3/2013).

2. Para afastar o entendimento a que chegou a Corte a quo, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar se a filial analisa ou não o material biológico colhido, como se pretende neste feito, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em recurso especial por óbice da Súmula 7/STJ: A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

4. Agravo interno a que se nega provimento (Aglnt no REsp. 1.634.445/MG, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 21.6.2017).

* * *

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592.905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se

Superior Tribunal de Justiça

perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de

Superior Tribunal de Justiça

veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou conseqüentários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º. do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ (REsp. 1.060.210/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 5.3.2013).

7. Portanto, da comparação entre os julgados, é possível aferir a semelhança entre as situações em exame, pois em ambos a controvérsia cinge-se à competência para arrecadação do ISS quando o contribuinte possui estabelecimentos em mais de uma localidade e há segregação das etapas de serviço.

8. Impende destacar, ainda, que os presentes Embargos de Divergência foram interpostos contra acórdão publicado quando já em vigor o

Superior Tribunal de Justiça

Código Fux (CPC/2015), razão pela qual sua admissibilidade deve ser analisada com base no regramento previsto no novel diploma processual, que trouxe importantes inovações ao valorar a efetiva prestação jurisdicional, sendo importante destacar o inciso III do seu art. 1.043:

Art. 1.043. É embargável o acórdão de órgão fracionário que:

(...)

III - em recurso extraordinário ou em recurso especial, divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia;

(...)

9. Diante da inovação trazida no referido dispositivo, a egrégia Corte Especial, por ocasião do julgamento dos EAREsp 324.073/SP, reapreciou o tema referente à aplicabilidade do óbice da Súmula 315/STJ, que restringe à cognoscibilidade do recurso quando não ultrapassada a admissibilidade do Recurso Especial, passando a adotar a orientação de que são cabíveis os Embargos de Divergência quando, embora não provido o Agravo em Recurso Especial, a fundamentação do julgado adentrar no próprio mérito do Apelo Nobre. Eis o teor da ementa do referido acórdão:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL E AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDOS. QUESTÃO CONTROVERTIDA EXAMINADA NO ACÓRDÃO EMBARGADO. CABIMENTO DOS EMBARGOS INTERPOSTOS SOB A ÉGIDE DO NOVO CPC. AFASTAMENTO DA SÚMULA N. 315/STJ. ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA. REQUERIMENTO NO CORPO DA PETIÇÃO RECURSAL. POSSIBILIDADE. NOVO ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL.

1. O Código de Processo Civil de 2015, no inciso III do art. 1.043, positivou o entendimento do STJ de que são admissíveis os embargos de divergência interpostos no domínio do agravo de instrumento/agravo em recurso especial desprovidos, quando a fundamentação do julgado passar pelo exame do mérito do apelo trancado na origem, mitigando, assim, a incidência da Súmula n. 315/STJ.

2. A circunstância de o dispositivo prever como embargável apenas "acórdão prolatado em recurso especial" deve ser creditada ao fato de que o novo CPC havia extinto o duplo juízo de admissibilidade do recurso especial, o qual foi restabelecido, antes mesmo da entrada em vigor da novel legislação processual, pela Lei n. 13.256/2016, sem que, todavia, tenha-se readequado a dicção do art.

Superior Tribunal de Justiça

1.043.

3. O requerimento do benefício de gratuidade da justiça pode ser deduzido na própria petição recursal. Nova exegese do art. 6º da Lei n. 1.060/1950 (AgRg nos EREsp n. 1.222.355/MG).

4. Embargos de divergência conhecidos e providos. (EAREsp. 624.073/SP, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJe 9.5.2017) .

10. Na hipótese em exame, é certo que, por decisão monocrática, o eminente Ministro OG FERNANDES não conheceu do Apelo Nobre pela incidência do veto da Súmula 7/STJ. Todavia, provocado por meio de Agravo Interno, houve efetivo exame da discussão central da *quaestio juris* apresentada do Apelo Especial, ao se decidir que *o ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo* (REsp 1.439.753/PE, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Rel. placórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 12/12/2014) (fls. 382).

11. De fato, basta a simples leitura do acórdão proferido para se perceber que a douta Turma Julgadora não se limitou à análise meramente das normas técnicas atinentes à admissibilidade do Apelo Nobre, aliás, a leitura do ponto 3 da ementa já é suficiente para constatar a análise do mérito.

12. Logo, a divergência que está patente e incontestada pela simples leitura das ementas dos acórdãos embargado e paradigma, que versam sobre a mesma questão, tendo a embargante demonstrado, inclusive mediante cotejo analítico, a dissidência existente entre os casos confrontados, cabendo assinalar que ambas foram expedidas no julgamento de Recursos Especiais. Estão, portanto, satisfeitos todos os requisitos para o conhecimento recursal e para a sua decisão de mérito.

13. Ultrapassada a fase preliminar, volta-se a questão nuclear do presente recurso, qual seja, a do lugar em que ocorre a prestação de exames laboratoriais e análise patológica, insertos no subitem 4.02 da lista anexa à LC 116/2003. Essa questão é fundamental uma vez que determina o *local do fato gerador do tributo* e o Município competente para a arrecadação do ISSQN.

14. O ISSQN tem previsão constitucional, sendo que o art. 156 outorgou aos Municípios a competência privativa para instituir tributo sobre prestação de serviços, a ser regulamentado por Lei Complementar.

15. Segundo a dicção do art. 3o. da Lei Complementar 116/2003, em vigor quando da propositura da presente ação, a competência tributária para

Superior Tribunal de Justiça

exigência do ISS, salvo as exceções arroladas nos incisos I a XXII do aludido art. 3º. é do município em que localizado o estabelecimento prestador, onde o serviço se perfectibiliza. É o que se extrai da redação dos seguintes dispositivos:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

(...)

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

16. Pela leitura dos referidos dispositivos, em regra, o estabelecimento prestador, para fins de incidência do ISSQN, é aquele onde se mantém a estrutura organizacional ou administrativa, pessoal, material e equipamentos necessários à exploração dos serviços. A definição desse estabelecimento prestador deve estar vinculada, sobretudo, ao local onde o contribuinte realiza as atividades necessárias a consecução de sua atividade-fim, ou seja, onde o serviço contratado se perfectibiliza.

17. Dúvida surge quando, para se atingir essa atividade-fim disponibilizada ao consumidor, são necessárias outras atividades acessórias ou intermediárias, que não configuram o serviço final buscado por aquele que realiza o negócio jurídico.

18. Na hipótese, havendo fracionamento em etapas do serviço contratado pelo consumidor, ou, em outras palavras, quando a consecução da atividade fim engloba outras atividades intermediárias, deve se identificar qual a atividade efetivamente contratada no negócio jurídico analisado, para então se estabelecer o município competente para arrecadação do ISSQN, que, segundo a interpretação do art. 3º. da LC 116, será aquele em que localizado o estabelecimento que efetivamente prestou o serviço, onde ocorreu o fato gerador do serviço contratado.

19. Impende observar que as atividades intermediárias são insuscetíveis de tributação do ISS, porquanto, ainda que se possa estrear o custo específico dessas atividades, esse custo é adicionado ao preço final imposto ao consumidor, sendo impraticável segregá-lo do serviço contratado, razão pela qual essas atividades intermediárias não constituem fato gerador do tributo analisado.

20. Retomando ao caso dos autos, é importante considerar que a

coleta do material biológico é realizada no posto de coleta laboratorial, que, apesar de prestar atividade essencial, não executa o serviço final contratado.

21. De fato, visando dar maior comodidade ao tomador do serviço, o laboratório disponibiliza esse serviço de coleta de material biológico em postos de atendimento situados em diversas localidades, inclusive aquelas de difícil acesso, a fim de garantir o alcance desses serviços em todo o território nacional. Destaca-se, por oportuno, que a coleta do material biológico pode ser, inclusive, terceirizada e até mesmo realizada pelo próprio consumidor, visto que os avanços tecnológicos nessa área possibilitaram que a coleta da amostra para determinados exames possa ser realizada em residências, no âmbito das empresas ou mesmo em unidade móvel, como ambulâncias e aeronaves, sem necessidade de profissionais qualificados para tanto.

22. Tal atividade se verifica com atividade intermediária, ou atividade acessória, porquanto não é a coleta o fim almejado pelo consumidor, não é esse o serviço contratado, mas sim a análise do material biológico, que é obtido em uma etapa subsequente, denominada laboratório clínico, que é o serviço destinado à análise de amostras de paciente, com a finalidade de oferecer apoio ao diagnóstico e terapêutico, compreendendo o conjunto de operações utilizadas na realização das análises de acordo com determinado método e que finda com a emissão do laudo, para a interpretação pelo solicitante.

23. Esse serviço de análise clínica das amostras é realizado no laboratório central, normalmente alcunhado de Núcleo Técnico Operacional-NTO, local onde se encontram os equipamentos de maior dimensão e avanços tecnológicos, que são essenciais do processo de realização de análises laboratoriais, assim como os profissionais qualificados à prestação dos serviços de análises clínicas.

24. É essa análise laboratorial realizada no NTO que dá concretude à prestação dos serviços e provoca o interesse econômico, porque o objetivo ou atividade finalística do laboratório não é a simples coleta, mas o diagnóstico, que, portanto, dá ensejo à tributação sobre os serviços.

25. Ocorre, porém, que, desprezando a situação de fato e a regra prevista no art. 30. da LC 116, o acórdão vergastado entendeu que o ISS é devido no local onde realizada a simples coleta do material biológico, mesmo constituindo essa etapa um ato preparatório para alcançar a atividade final da análise clínica, que é ultimada em outro município, no qual se localiza a unidade profissional do prestador que centraliza todos os meios e equipamentos necessários para a concretização do serviço de análise laboratorial.

26. Esse entendimento adotado pela colenda 2ª. Turma dissente frontalmente daquele firmado por esta Corte Superior, por ocasião do julgamento do REsp. 1.060.210/SC, indicado como paradigma, no qual se enfatizou que a competência tributária ativa para a cobrança do ISSQN, no sistema da Lei Complementar 116/2003, recai, em regra, sobre o Município em que é

Superior Tribunal de Justiça

efetivamente realizado o serviço, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de perfectibilizar o serviço contratado.

27. Assim, a meu ver, procede a alegação do embargante de que, para a incidência do ISS, considera-se sujeito ativo da relação jurídica tributária a municipalidade onde instalado o laboratório no qual se concretizou a prestação do serviço pela análise das amostras e emissão do respectivo laudo, haja vista que o mero serviço auxiliar e intermediário de coleta de material biológico não pode ser enquadrado para fins tributários. Logo, o Município de Poços de Caldas/MG, no qual localizado o posto de atendimento, não possui competência para tributar a renda gerada pela atividade fim de análise clínica prestado pela embargante.

28. Pelas razões expostas, conheço dos Embargos de Divergência interpostos pelo INSTITUTO DE PATOLOGIA JOSÉ CARLOS CORREA LTDA-EPP E FILIAIS, para dar-lhes provimento, a fim de reconhecer que o ISSQN incidente na prestação de serviços de análises clínicas é devido no Município de Pouso Alegre/MG, onde perfectibilizado o serviço de análise clínica, e não no Município de Poços de Caldas/MG, local onde realizada apenas a coleta do material biológico. Declaro, ainda, o direito à compensação/restituição dos valores indevidamente recolhidos nos 5 anos anteriores à propositura da ação, devidamente atualizados.

